

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 222/2025-T

Tema: IRC: Derrama Estadual; Derrama Regional da Região Autónoma da Madeira; Derrama Regional da Região Autónoma dos Açores.

SUMÁRIO:

I – A Derrama Estadual – e as Derramas Regionais, que seguem aquela em termos de contexto, incidência e estrutura – têm a natureza jurídico-tributária de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC);

II – Nos termos da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, «constitui receita de cada Região Autónoma o IRC (...) devido por pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências, escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição»;

III – Não sendo facto controvertido que a Requerente exerce atividade nas Regiões Autónomas através de formas permanentes de representação, a parte do lucro tributável apurado e que lhes corresponde, na proporção do Volume de Negócios (VN) registado em cada uma delas face ao VN total do exercício está sujeito, nos termos da referida Lei, ao regime da Derrama Regional, sob pena (i) de violação da autonomia financeira das Regiões Autónomas, (ii) da prevalência de uma lei geral sobre uma lei especial (sem que esta a contrarie, muito pelo contrario) e (iii) de violação do princípio da igualdade ao impor uma tributação superior a um investimento efetuado numa Região Autónoma quando o promotor não tem nessa RA a sua sede, direção efetiva ou estabelecimento estável, colocando em causa um dos instrumentos mais importantes da Lei das Finanças das Regiões Autónomas, i.e., a adaptação do sistema fiscal nacional àquelas regiões e o combate às desigualdades decorrentes da insularidade.

Os Árbitros Guilherme W. d'Oliveira Martins, Ricardo Rodrigues Pereira e Clotilde Celorico Palma, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Coletivo, decidem o seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., doravante abreviadamente designado por (“A...” ou “Requerente”), Instituição Particular de Solidariedade Social (“IPSS”) com o número de identificação de pessoa coletiva..., com sede na Rua..., números ... a..., ...-... Lisboa, veio, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária” ou “RJAT”) e, bem assim, dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, requerer a a constituição de Tribunal Arbitral com vista à correção dos atos tributários de autoliquidação de IRC, referentes aos períodos de tributação de 2019 e 2020, nos termos e com os fundamentos que se apresentam de seguida.

É Requerida a AT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral Coletivo (TAC) foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) e automaticamente notificado à AT no dia 10 de março de 2025.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou como árbitros os signatários desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 29 de abril de 2025, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º1 alíneas a) e b) e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O TAC encontra-se, desde 19 de maio de 2025, regularmente constituído e é materialmente competente à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

Notificada para o efeito, a Requerida, apresentou a sua resposta a 23 de junho de 2025.

Em 24 de junho de 2025 este Tribunal exarou o seguinte Despacho: “1. *Notifique-se a Requerente para se pronunciar no prazo de 10 dias quanto à questão do valor do pedido suscitada pela Requerida.*

2. *Pretende este Tribunal Arbitral, ao abrigo do princípio da autonomia na condução do processo, previsto no artigo 16.º, alínea c) do RJAT, dispensar a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, por desnecessária, atendendo a que a questão em discussão é apenas de direito e a prova produzida é meramente documental.*

3. *Por outro lado, estando em causa matéria de direito, que foi claramente exposta e desenvolvida, quer no Pedido arbitral, quer na Resposta, dispensa-se a produção de alegações escritas devendo o processo prosseguir para a prolação da sentença.*

4. *Informa-se que a Requerente deverá proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, no prazo de 10 dias a contar desta notificação.*

5. *Em nome do princípio da colaboração das partes solicita-se o envio das peças processuais em versão word.*

Notifiquem-se as partes do presente despacho.”

Veio a Requerente em 7 de julho de 2025 responder: “(...)SOLICITA-SE A V. EX.ªS QUE SE PROCEDA À ALTERAÇÃO DO VALOR DO PEDIDO, PASSANDO A CONSIDERAR O MONTANTE TOTAL DE € 423.452,79 (€72.303,33 RESPEITANTES AO PERÍODO DE 2019 E € 351.149,45 RESPEITANTES AO PERÍODO DE 2020) (...)”.

A AT nada disse.

II. DESCRIÇÃO SUMÁRIA DOS FACTOS

II.1 POSIÇÃO DA REQUERENTE

A Requerente fundamenta o seu pedido nos seguintes termos:

- a) O A... é um sujeito passivo de IRC que assume a forma de associação mutualista, cujos estatutos, se encontram em conformidade com o Código das Associações Mutualistas aprovado pelo Decreto-Lei n.º 59/2018, de 2 de agosto.

- b) Em 1844, o A... criou uma caixa económica anexa com personalidade jurídica e estatutos próprios – a B..., S.A. (B...), destinada a auxiliar a realização dos objetivos do A..., nomeadamente, através da disponibilização de meios técnicos e humanos necessários ao desenvolvimento da atividade mutualista.
- c) Neste contexto, o B... desempenha um papel essencial na relação de proximidade entre o A... e os associados que o constituem, prestando apoio local através da sua rede de balcões.
- d) Com efeito, na rede de balcões do B... foram criados postos de atendimento especializados para associados da Requerente, nos quais operam gestores do A... e que se encontram devidamente sinalizados.
- e) Salienta-se que estes postos de atendimento especializados se localizam, quer no continente, quer na RAA e na RAM.
- f) Adicionalmente, os próprios colaboradores do B... desempenham um papel crucial na disponibilização das modalidades mutualistas e na promoção e/ou desenvolvimento de contactos com atuais ou potenciais associados do A... .
- g) Com efeito, a Requerente dispõe de estabelecimentos estáveis quer em Portugal Continental, quer na RAA e na RAM.

Período de tributação de 2019

- h) Ora, no cumprimento das suas obrigações declarativas, a 30 de julho de 2020, a Requerente procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC (“Declaração Modelo 22”), com número de identificação ..., referente ao período de tributação de 2019, e a qual se junta como Documento n.º 1.
- i) Posteriormente, ao abrigo do n.º 2 do artigo 122.º do Código do IRC, a Requerente apresentou uma Declaração Modelo 22 de substituição, referente ao período de

2019, com o número de identificação ..., submetida a 30 de dezembro de 2020, a qual se junta como Documento n.º 2.

- j) Na sequência da submissão da referida declaração, a Requerente apurou um lucro tributável, no montante de € 25.033.535,86 e uma coleta total no montante de € 2.633.789,55 (a qual se subdivide em (i) Imposto à taxa normal de 21% no montante de € 1.577.112,76, e (ii) Derrama Estadual no montante de € 1.056.676,79).

Período de tributação de 2020

- k) No cumprimento das suas obrigações declarativas, a 8 de julho de 2021, a Requerente procedeu à entrega da Declaração Modelo 22, com número de identificação ..., referente ao período de tributação de 2020, e a qual se junta como Documento n.º 3.
- l) Com base nos montantes vertidos naquela declaração, a Requerente apurou um lucro tributável no montante de € 79.722.898,44 e uma coleta total no montante de € 10.602.603,46 (a qual se subdivide em (i) Imposto à taxa normal de 21% no montante de € 5.022.542,60, e (ii) Derrama Estadual no montante de € 5.580.060,86).
- m) Ora, relativamente aos períodos de tributação de 2019 e 2020, e tendo por referência as declarações de rendimentos submetidas, devem ter-se por relevantes para o que de seguida se discutirá os seguintes dados inscritos nas declarações Modelo 22 em apreço:

Valores em Euro

	2019	2020
Lucro tributável	25.033.535,86	79.722.898,44
Volume de negócios total	667.765.131,08	547.155.435,83
Volume de negócios imputável ao Continente	667.765.131,08	547.155.435,83
Volume de negócios imputável à RAA	0	0

Volume de negócios imputável à RAM	0	0
Rácio Continente	1	1
Rácio RAA	0	0
Rácio RAM	0	0
Imposto imputável ao Continente	1.577.112,76	5.022.542,60
Imposto imputável à RAA	0	0
Imposto imputável à RAM	0	0
Derrama Estadual	1.056.676,79	5.580.060,86

- n) Conforme resulta do acima apresentado, o volume de negócios da Requerente foi imputado na íntegra ao território do Continente, pelo que, conseqüentemente, também o seu lucro tributável foi imputado na íntegra a esta região.
- o) Neste sentido, a coleta de IRC da Requerente foi integralmente sujeita à taxa geral de IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC (i.e., 21%), tendo sido devida igualmente Derrama Estadual sobre o lucro tributável apurado.
- p) A este respeito, recorde-se que o lucro tributável apurado pelos sujeitos passivos é imputado a cada uma das Regiões Autónomas e do Continente em função da proporção do volume de negócios gerado em cada uma daquelas circunscrições.
- q) Ora, não obstante o A... não ter inscrito nas suas declarações Modelo 22 o volume de negócios imputado a cada uma das regiões autónomas, a verdade é que foram gerados rendimentos pela Requerente naquelas Regiões decorrentes das modalidades mutualistas comercializadas através dos seus estabelecimentos estáveis localizados nas Regiões Autónomas.
- r) Neste sentido, considera o A... que o quadro 11-B das suas declarações Modelo 22 dos períodos em análise, no que concerne à repartição do volume anual de negócios pelas circunscrições território do Continente, RAA e RAM, deveria ser o seguinte:

	<i>Valores em Euro</i>	
	2019	2020

Volume de negócios total	667.765.131,08	547.155.435,83
Volume de negócios imputável ao continente	633.891.251,67	521.469.658,96
Volume de negócios imputável à RAA	16.861.784,85	15.683.237,89
Volume de negócios imputável à RAM	17.012.094,56	10.002.538,98
Rácio Continente	0,949	0,953
Rácio RAA	0,025	0,029
Rácio RAM	0,025	0,018

- s) Conforme resulta do acima apresentado, o volume de negócios da Requerente encontra-se repartido pelas três regiões supra identificadas (i.e., Continente, Açores e Madeira), devendo o respetivo lucro tributável ser apurado em função da proporção do volume de negócios gerado em cada região, conforme detalhado na tabela seguinte:

Valores em Euro

	2019	2020
Lucro tributável total declarado	25.033.535,86	79.722.898,44
Depreciações excessivas ativos sob direito de uso	364.660,34	0,00
Lucro tributável total	24.668.875,52	79.722.898,44
Lucro tributável imputável ao Continente ⁽¹⁾	23.417.491,65	75.980.370,36
Lucro tributável imputável à RAA ⁽¹⁾	622.915,53	2.285.115,16
Lucro tributável imputável à RAM ⁽¹⁾	628.468,34	1.457.412,92

⁽¹⁾ Valores apurados tendo por referência os rácios refletidos na tabela incluída junto do parágrafo 21.º

acima.

- t) Ora, em face do exposto, considera a Requerente que, atendendo à alocação do seu lucro tributável pelos três territórios identificados em função do volume de negócios em cada circunscrição, o lucro tributável imputado ao Continente deveria ser sujeito à taxa de IRC prevista para o Continente e a Derrama Estadual, ao passo que o lucro imputável às Regiões Autónomas deveria ser sujeito às taxas de IRC previstas para aquelas Regiões e Derrama Regional.

- u) De facto, a não aplicação das taxas reduzidas de IRC previstas nas Regiões Autónomas por parte da Requerente não resulta de qualquer condicionamento do modelo oficial da Declaração Modelo 22 ou de limitação do sistema informático.
- v) Não obstante, de uma análise ao elenco jurisprudencial disponível para consulta do público em geral, torna-se evidente que o posicionamento da AT relativamente à aplicabilidade da taxa regional de IRC a sujeitos passivos com estabelecimentos estáveis nas Regiões Autónomas (mas que aí não possuam a sua sede e que sejam residentes em Portugal), quando confrontada em sede de contencioso a este respeito, é a de que um sujeito passivo nesta situação não deve, nem pode, aplicar aquelas taxas – *vide*, entre outros, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul proferido no âmbito do Processo n.º 381/09.0 BELRS, de 16 de novembro de 2023.
- w) Como, aliás, tem vindo a afirmar a AT igualmente no que se refere à aplicabilidade das Derramas Regionais a sujeitos passivos em situação, em tudo, semelhante à da ora Requerente.
- x) Estando ciente deste posicionamento, e de forma a evitar correções efetuadas pelos Serviços no âmbito de Procedimento de Inspeção Tributária que viriam a tomar lugar e, bem assim, o custo em que iria incorrer a título de juros compensatórios, a Requerente, manipulado por esse receio, optou por assumir a abordagem mais prudente e imputar todo o seu volume de negócios e lucros tributável ao Continente, ao invés de o repartir pelas demais Regiões.
- y) Acresce que o procedimento adotado pela Requerente na sua declaração de rendimentos, no que concerne ao apuramento da Derrama Estadual, encontra-se em linha com aquilo que resulta do próprio modelo oficial da Declaração Modelo 22, como aliás assume a AT, no âmbito da Decisão Final da revisão oficiosa.

- z) Não obstante o A... não ter repartido o seu volume de negócios naquelas declarações pelas várias circunscrições, e, conseqüentemente, o seu lucro tributável, era-lhe impossibilitado sujeitar o lucro tributável imputado às Regiões Autónomas a Derrama Regional, sendo inócuo para efeitos declarativos a repartição do volume de negócios pelas várias circunscrições.
- aa) Com efeito, o próprio modelo oficial da declaração Modelo 22 não reflete quaisquer campos para apuramento de Derramas Regionais equivalentes aos campos 350 (“Imposto imputável à Região Autónoma dos Açores”) e 370 (“Imposto imputável à Região Autónoma da Madeira”) existentes no que se refere à restante parte do IRC.
- bb) A este respeito, aliás, é a própria AT que o assume no âmbito decisão final de deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa, referindo que *“Relativamente à aplicação de taxas de derrama estadual a rendimentos obtidos nas Regiões Autónomas, atendendo ao fundamento evocado pela Requerente, o qual consiste nas limitações do sistema informático da AT no modo do apuramento da coleta de derrama, decorrentes das instruções no despacho n.º 616/2019 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, considera-se que se está perante um «erro imputável aos serviços», na medida em que existe um condicionamento da conduta do sujeito passivo cuja responsabilidade cabe à AT”*.
- cc) Assim, a Requerente considera que o apuramento da coleta refletido na sua declaração Modelo 22 se encontra excessivo, na medida em que se viu indiciado a aplicar a taxa geral de IRC de 21% e, bem assim, obrigado a aplicar as taxas de derrama estadual à totalidade do seu lucro tributável, quando aquele lucro tributável deveria ter sido repartido pelas várias circunscrições (Continente, RAA e RAM) e, conseqüentemente, ser sujeito não só à taxa geral de IRC e Derrama Estadual, mas também às taxas reduzidas de IRC e Derramas Regionais em vigor para os sujeitos passivos localizados na RAA e na RAM.

- dd) Neste sentido, aquelas declarações contemplam um valor de coleta decorrente da taxa geral de IRC de 21% e Derrama Estadual que se revela excessivo.
- ee) Neste contexto, pretendendo ver a sua situação tributária corrigida, em 30 de julho de 2024, a Requerente deduziu um pedido de revisão oficiosa, sobre a autoliquidação de IRC, com referência aos períodos de tributação de 2019 e 2020, a qual se junta como Documento n.º 9, devendo daqui resultar o reembolso de IRC (taxa geral de 21% e Derrama Estadual) no montante total de € 118.979,86 e € 351.149,45, correspondentes aos períodos de 2019 e 2020, respetivamente, e a desconsideração do acréscimo ao lucro tributável do montante de € 364.660,34 a título de amortizações excessivas decorrentes de ativos sob direito de uso.
- ff) Não obstante os argumentos apresentados e os demais documentos submetidos à apreciação da AT, a Requerente foi notificada do projeto de decisão de deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa.
- gg) Ora, não tendo exercido o direito de audição prévia que lhe assistia, a Requerente foi posteriormente notificada da decisão final de deferimento parcial, no dia 20 de novembro de 2024.
- hh) Em virtude da supra referida notificação carecer de assinatura exigida nos termos do n.º 1 do artigo 40.º do Código do Processo e Procedimento Tributário (“CPPT”), foi feita nova notificação da decisão final de deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa no dia 6 de dezembro de 2024, a qual se junta como Documento n.º 8.
- ii) Na referida decisão final de deferimento parcial, a AT sustenta, sucintamente, o seguinte:
- a. Que relativamente ao pedido de aplicação das taxas de IRC reduzidas a rendimentos gerados nas Regiões Autónomas, o mesmo deveria ser

rejeitado liminarmente em virtude de se entender não existir, neste caso, erro imputável aos serviços.

- b. Que no que diz respeito à aplicação das Derramas Regionais, existe um erro imputável aos serviços *“na medida em que existe um condicionamento da conduta do sujeito passivo cuja responsabilidade cabe à AT.”*, e que, nesse sentido, cumpre apreciar o pedido da Requerente.
- c. Que as Regiões Autónomas dispõem de um poder tributário de adaptação, um poder tributário próprio e também um direito a determinadas receitas fiscais (cfr. as alíneas i) e j), do n.º 1, do artigo 227.º da Constituição da República Portuguesa), podendo criar impostos regionais (cfr. n.º 1 e n.º 3, do artigo 57.º da LFRA) e, bem assim, adaptar os impostos nacionais à condição especial das Regiões Autónomas em três áreas distintas, como a diminuição das taxas de IRS e IRC, a concessão de deduções à coleta e a concessão de benefícios fiscais.
- d. Os poderes de adaptação regional têm limites internos, devido ao valor superior das normas fiscais nacionais, mas também limitações comunitárias devido aos auxílios de estado, por isso, não podem revogar leis gerais de tributação e introduzir nas mesmas alterações nos seus elementos essenciais, corroborando este entendimento o Tribunal Constitucional afirmando que o poder tributário regional, *“se reporta unicamente à eventualidade de criar impostos regionais, não abrangendo a possibilidade de introduzir alterações ou fazer adaptações aos impostos gerais, nos seus elementos essenciais.”*
- e. A Lei das Finanças das Regiões Autónomas determina quais as receitas fiscais que pertencem às Regiões Autónomas, sendo que, no que toca ao IRC devido pelas pessoas coletivas que tem sede em Portugal Continental e instalações nas Regiões, o seu apuramento deve ser feito tendo por

referência a proporção entre o volume anual de negócios do exercício que corresponde aos estabelecimentos situados em cada Região Autónoma e o volume anual de negócios do exercício fiscal em causa (n.º 2 e n.º 3, do artigo 26.º da LFRA).

- f. Havendo a possibilidade de adaptação dos impostos nacionais pelas Regiões Autónomas, foi criada a Derrama Regional que tem alterações ao nível da sua base e taxa anuais, sendo que à data dos factos relevavam o n.º 1 e n.º 2, do artigo 4.º do Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M e o n.º 1 do artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A.
- g. Que pela Requerente existe uma confusão entre o plano de incidência do imposto e o plano de apuramento das receitas fiscais pertencentes às Regiões.
- h. A Derrama Estadual encontra-se prevista no artigo 87.º-A do Código do IRC, estando aí estipulada a sua incidência objetiva e subjetiva, nascendo depois uma obrigação de imposto;
- i. Por outro lado, a Derrama Regional, apenas se aplica a residentes nas Regiões Autónomas ou a não residentes com estabelecimento estável nas Regiões Autónomas.
- j. Que a Requerente, ao ter a sua sede e residência fiscal em Portugal Continental, exerce uma atividade sujeita a tributação em IRC e por ter apurado um lucro tributável superior a € 1.500.000,00, encontrava-se sujeito a Derrama Estadual (cfr. artigo 87.º-A do CIRC), e não devia beneficiar das taxas reduzidas previstas pelos DLR que estabelecem as Derramas Regionais, conforme é o entendimento da Informação n.º 1945/2016, da Direção de Serviços de IRC e a decisão do CAAD, vertida no Processo n.º 611/2014-T, de 08 de abril de 2015.

- k. Que relativamente às depreciações de ativos sob direito de uso – IFRS 16, atendendo à alteração de entendimento da AT na Circular n.º 3/2024, deve o pedido ser deferido e, conseqüentemente, anulado o acréscimo de € 364.660,34 no campo 752 do quadro 07.
- jj) Pese embora a AT, na sua decisão final de deferimento parcial do pedido de revisão oficiosa, tenha rejeitado liminarmente o pedido de aplicação das taxas reduzidas de IRC, não pode a Requerente deixar de peticionar a respetiva aplicação, porquanto, pelos motivos que infra se expõem, não pode acompanhar a posição da AT.
- kk) A este propósito, sublinhe-se que a Requerente tem vindo a intentar, junto da AT, procedimentos de contestação administrativa a respeito da temática *sub judice*, em particular, fizeram-no com referência ao período de 2021.
- ll) Nesta senda, a Requerente apresentou, inclusivamente, um pedido de constituição de Tribunal arbitral, desta feita, junto do CAAD.
- mm) Sem querer antecipar o seu conteúdo, porquanto irá analisar em substância esta (e outras) decisão arbitral que teve origem no referido pedido de constituição de Tribunal arbitral, destaca-se, como não poderia deixar de o ser, que a Decisão foi favorável à ora Requerente.
- nn) À luz da aludida jurisprudência arbitral (que não é, de todo, e conforme iremos ver adiante, isolada), cumpre realçar que o caso *sub judice*, no que concerne à matéria de facto (e de direito), não apresenta qualquer diferença face às situações referidas acima.
- oo) Aliás, sob pena de estar a cometer uma inexatidão, retifique-se.
- pp) A única diferença que o caso ora controvertido apresenta face àquele decidido em sede arbitral: são os períodos de tributação em causa.

qq) Face ao exposto, e não obstante a Requerente ter atuado de acordo com o procedimento imposto pela própria AT e o seu sistema informático, considera que o apuramento da coleta (Derrama Estadual e pagamento da taxa de IRC de 21%) se encontra excessivo no montante total de € 470.129,31 relativo aos períodos de tributação de 2019 e 2020 atenta a consideração indevida, para aquele efeito, da aplicação das taxas de IRC e Derrama Estadual aplicáveis à atividade desenvolvida em Portugal Continental pela Requerente, pelo que, não concordando, perentoriamente, com a posição acolhida pela AT, não pode o prescindir do direito que lhe assiste de requerer a constituição de Tribunal Arbitral, nos termos e argumentos que se apresentam em seguida.

II.2. POSIÇÃO DA REQUERIDA

Por seu turno, a Requerida fundamenta a sua posição nos seguintes termos:

- a) A Requerente indica como valor económico do pedido: 470.129,31 €, o que está, errado, sendo de quantificar o mesmo em 423 344,91 €.
- b) Numa situação hipotética, o que apenas por dever de patrocínio de concebe, se Requerente ter direito ao reembolso, os valores em causa seriam:
 - I) Relativamente ao IRC sobre parte da matéria coletável alocada ao continente, RAM e RAA a diferença ascende a 9 734,14 € em 2019 e 33 056,80 € em 2020 2 019 2020

	2 019	2020
CONTINENTE	1 475 301,97€	4 786 763,33 €
RAA	31 394,94 €	115 169,80 €
RAM	37 708,10 €	87 552,67 €
total COLETA	1 544 405,02 €	4 989 485,80 €
IRC liquidação vigente	1 554 139,16€	5 022 542,60 €
Diferença	9 734,14 €	33 056,80 €

- II) Relativamente à Derrama Estadual e Derramas Regionais sobre parte do lucro tributável legalmente alocada ao Continente, RAA e RAM, as diferenças ascendem a 62 569,20 € em 2019 e 317 984,77 € em 2020:

	2 019	2020
CONTINENTE	975 874,58 €	5 243 233,33 €
RAA	-	18 842,76 €
RAM	-	-
total	975 874,58 €	5 262 076,09 €
liquidação vigente	1 038 443,78 €	5 580 060,86 €
Diferença	62 569,20 €	317 984,77 €

- c) O que perfaz, um total de 423 344,91 €, sendo 72 303,34 € referente ao período de 2019 e 351.041,57 € referente ao período de 2020, e não os valores peticionados de 118.979,86 € referente ao período de 2019 e de 351.149,45 € referente ao período de 2020, num montante total de 470.129,31€.
- d) Quanto aos factos com interesse para a boa decisão da causa, remete-se para o teor da informação que serviu de fundamento ao indeferimento da reclamação graciosa controvertida, a qual passa a fazer parte integrante da presente Resposta.

III. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (*vide* artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

IV. FUNDAMENTAÇÃO

IV.1. MATÉRIA DE FACTO

Factos dados como provados

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) O A... é um sujeito passivo de IRC que assume a forma de associação mutualista, e cujos estatutos, se encontram em conformidade com o Código das Associações Mutualistas aprovado pelo Decreto-Lei n.º 59/2018, de 2 de agosto.
- b) Em 1844, o A... criou uma caixa económica anexa com personalidade jurídica e estatutos próprios – a B..., S.A. (B...), destinada a auxiliar a realização dos objetivos do A..., nomeadamente, através da disponibilização de meios técnicos e humanos necessários ao desenvolvimento da atividade mutualista.
- c) O B... desempenha um papel essencial na relação de proximidade entre o A... e os associados que o constituem, prestando apoio local através da sua rede de balcões.
- d) Na rede de balcões do B... foram criados postos de atendimento especializados para associados da Requerente, nos quais operam gestores do A... e que se encontram devidamente sinalizados.

- e) Estes postos de atendimento especializados localizam- se quer no Continente, quer na RAA e na RAM.
- f) Os próprios colaboradores do B... desempenham um papel crucial na disponibilização das modalidades mutualistas e na promoção e/ou desenvolvimento de contactos com atuais ou potenciais associados do A... .
- g) A Requerente dispõe de estabelecimentos estáveis quer em Portugal Continental, quer na RAA e na RAM.

Período de tributação de 2019

- h) No cumprimento das suas obrigações declarativas, a 30 de julho de 2020, a Requerente procedeu à entrega da Declaração de Rendimentos Modelo 22 do IRC (“Declaração Modelo 22”), com número de identificação ..., referente ao período de tributação de 2019, e a qual se junta como Documento n.º 1.
- i) Posteriormente, ao abrigo do n.º 2 do artigo 122.º do Código do IRC, a Requerente apresentou uma Declaração Modelo 22 de substituição, referente ao período de 2019, com o número de identificação ..., submetida a 30 de dezembro de 2020, a qual se junta como Documento n.º 2.
- j) Na sequência da submissão da referida declaração, a Requerente apurou um lucro tributável, no montante de € 25.033.535,86 e uma coleta total no montante de € 2.633.789,55 (a qual se subdivide em (i) Imposto à taxa normal de 21% no montante de € 1.577.112,76, e (ii) Derrama Estadual no montante de € 1.056.676,79).

Período de tributação de 2020

- k) No cumprimento das suas obrigações declarativas, a 8 de julho de 2021, a Requerente procedeu à entrega da Declaração Modelo 22, com número de identificação..., referente ao período de tributação de 2020, e a qual se junta como Documento n.º 3.

- l) Com base nos montantes vertidos naquela declaração, a Requerente apurou um lucro tributável no montante de € 79.722.898,44 e uma coleta total no montante de € 10.602.603,46 (a qual se subdivide em (i) Imposto à taxa normal de 21% no montante de € 5.022.542,60, e (ii) Derrama Estadual no montante de € 5.580.060,86).
- m) Relativamente aos períodos de tributação de 2019 e 2020, e tendo por referência as declarações de rendimentos submetidas, devem ter-se por relevantes os seguintes dados inscritos nas declarações Modelo 22 em apreço:

Valores em Euro

	2019	2020
Lucro tributável	25.033.535,86	79.722.898,44
Volume de negócios total	667.765.131,08	547.155.435,83
Volume de negócios imputável ao Continente	667.765.131,08	547.155.435,83
Volume de negócios imputável à RAA	0	0
Volume de negócios imputável à RAM	0	0
Rácio Continente	1	1
Rácio RAA	0	0
Rácio RAM	0	0
Imposto imputável ao Continente	1.577.112,76	5.022.542,60
Imposto imputável à RAA	0	0
Imposto imputável à RAM	0	0
Derrama Estadual	1.056.676,79	5.580.060,86

- n) Conforme resulta do acima apresentado, o volume de negócios da Requerente foi imputado na íntegra ao território do Continente, pelo que também o seu lucro tributável foi imputado na íntegra a esta região.
- o) A coleta de IRC da Requerente foi integralmente sujeita à taxa geral de IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º do Código do IRC (i.e., 21%), tendo sido devida igualmente Derrama Estadual sobre o lucro tributável apurado.

- p) Não obstante o A... não ter inscrito nas suas declarações Modelo 22 o volume de negócios imputado a cada uma das Regiões Autónomas, foram gerados rendimentos pela Requerente naquelas Regiões decorrentes das modalidades mutualistas comercializadas através dos seus estabelecimentos estáveis nelas localizados.
- q) O A... considera que o quadro 11-B das suas declarações Modelo 22 dos períodos em análise, no que concerne à repartição do volume anual de negócios pelas circunscrições território do continente, RAA e RAM, deveria ser o seguinte:

Valores em Euro

	2019	2020
Volume de negócios total	667.765.131,08	547.155.435,83
Volume de negócios imputável ao continente	633.891.251,67	521.469.658,96
Volume de negócios imputável à RAA	16.861.784,85	15.683.237,89
Volume de negócios imputável à RAM	17.012.094,56	10.002.538,98
Rácio Continente	0,949	0,953
Rácio RAA	0,025	0,029
Rácio RAM	0,025	0,018

- r) O o volume de negócios da Requerente encontra-se repartido pelas três regiões supra identificadas (i.e., Continente, Açores e Madeira), devendo o respetivo lucro tributável ser apurado em função da proporção do volume de negócios gerado em cada região, conforme detalhado na tabela seguinte:

Valores em Euro

	2019	2020
Lucro tributável total declarado	25.033.535,86	79.722.898,44
Depreciações excessivas ativos sob direito de uso	364.660,34	0,00
Lucro tributável total	24.668.875,52	79.722.898,44
Lucro tributável imputável ao Continente ⁽¹⁾	23.417.491,65	75.980.370,36
Lucro tributável imputável à RAA ⁽¹⁾	622.915,53	2.285.115,16
Lucro tributável imputável à RAM ⁽¹⁾	628.468,34	1.457.412,92

⁽¹⁾ Valores apurados tendo por referência os rácios refletidos na tabela incluída junto do parágrafo 21.º acima.

Factos dados como não provados

Não existem quaisquer factos não provados relevantes para a decisão da causa.

Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

A matéria de facto foi fixada por este TAC e a convicção ficou formada com base nas peças processuais e requerimentos apresentados pelas Partes, bem como nos documentos juntos aos autos, tendo admitido, ao abrigo da livre condução do processo, todos os documentos pertinentes ao apuramento da verdade material, garantindo o pleno contraditório às partes.

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta o pedido formulado pelo autor, *cf.* n.º 1 do artigo 596.º e n.ºs 2 a 4 do artigo 607.º, ambos do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* das alíneas a) e e) do n.º do artigo 29.º do RJAT e consignar se a considera provada ou não provada, *cf.* n.º 2 do artigo 123.º Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do n.º 7 do artigo 110.º do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a decisão, em relação às provas produzidas, na íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a experiência de vida e conhecimento das pessoas, conforme n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

Somente quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (*e.g.*, força probatória plena dos documentos autênticos, conforme artigo 371.º do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

IV. 2. MATÉRIA DE DIREITO

IV.2.A. QUANTO AO VALOR PETICIONADO E CONSEQUENTE INUTILIDADE SUPERVENIENTE DA LIDE

Quanto à questão do valor em causa das liquidações, a Requerente pronunciou-se no seguinte sentido:

- a) No pedido, o cálculo foi efetuado de acordo com os pressupostos incluídos na tabela infra:

Valores em Euro

Período de 2019	Liquidação original	Cálculo do Requerente	Diferença / Valor do Pedido
Lucro tributável imputável ao Continente	25.033.535,86	23.417.491,65	-
Lucro tributável imputável à RAA	0,00	628.468,34	-
Lucro tributável imputável à RAM	0,00	622.915,53	-
Matéria coletável imputável ao Continente	7.510.060,76	7.025.247,49	-
Matéria coletável imputável à RAA	0,00	188.540,50	-
Matéria coletável imputável à RAM	0,00	186.874,66	-
Imposto imputável ao Continente	1.577.112,76	1.475.301,97	101.810,79
Imposto imputável à RAA	0,00	31.394,94	-31.394,94
Imposto imputável à RAM	0,00	37.708,10	-37.708,10
Derrama estadual	1.056.676,79	975.874,58	80.802,21
Derrama regional (RAA)	0,00	0,00	0,00
Derrama regional (RAM)	0,00	0,00	0,00
Derrama municipal (4)	375.503,04	370.033,13	5.469,91
		Total	118.979,86

- b) Conforme resulta da análise da tabela supra, verifica-se que o cálculo da Requerente teve por base os valores vertidos na liquidação de IRC referente ao período de tributação de 2019 vigente à data de submissão do Pedido.
- c) E a bem da verdade, não tendo à data sido ainda notificado da Demonstração de Acerto de Contas, não poderia a Requerente ter procedido de outra forma.
- d) Não obstante, e tendo já sido processado o reembolso parcial dos montantes reclamados em sede do pedido de revisão oficiosa, a Requerente reconhece que, relativamente ao período de tributação de 2019, o valor do pedido deve ser recalculado e ajustado.
- e) Neste sentido, a Requerente procedeu ao recálculo do valor do pedido, respeitante ao período de 2019, conforme disposto na tabela infra:

Valores em Euro

Período de 2019	Liquidação corrigida	Cálculo do Requerente	Diferença / Valor do Pedido
Lucro tributável imputável ao Continente	24.668.875,52	23.417.491,65	-
Lucro tributável imputável à RAA	0,00	628.468,34	-
Lucro tributável imputável à RAM	0,00	622.915,53	-
Matéria coletável imputável ao Continente	7.400.662,66	7.025.247,49	-
Matéria coletável imputável à RAA	0,00	188.540,50	-
Matéria coletável imputável à RAM	0,00	186.874,66	-
Imposto imputável ao Continente	1.554.139,16	1.475.301,97	78.837,18
Imposto imputável à RAA	0,00	31.394,94	-31.394,94
Imposto imputável à RAM	0,00	37.708,10	-37.708,10
Derrama estadual	1.038.443,78	975.874,58	62.569,19
Derrama regional (RAA)	0,00	0,00	0,00
Derrama regional (RAM)	0,00	0,00	0,00
Derrama municipal	370.033,13	370.033,13	0,00
		Total	72.303,33

- f) Por via da comparação dos totais reclamados, verifica-se que existe uma diferença de € 46.676,52 entre ambos, que resulta, apenas e tão só, da redução do lucro tributável em virtude do reembolso dos montantes deferidos em sede do pedido de revisão oficiosa.
- g) De mais a mais, em abono da verdade, do apuramento efetuado na Resposta da AT conclui-se que, com referência ao período de 2019, suportou imposto em excesso no montante de € 72.303,34 (€ 9.734,14 pela não aplicação das taxas reduzidas aplicáveis às Regiões Autónomas e € 62.569,20 por o seu lucro tributável ter sido indevidamente sujeito na totalidade a Derrama Estadual).
- h) Atento o exposto, e no que concerne ao período de tributação de 2019, de acolher os montantes indicados pela AT (cfr. parágrafos §5 e ss. da Resposta apresentada pela Requerida.

- i) O mesmo não se verifica relativamente ao período de 2020, porquanto não se vislumbram quaisquer motivos para a AT considerar que sejam devidos mais € 107,90 a título IRC devido por via da aplicação das taxas reduzidas de IRC na RAM.
- j) De facto, por via da aplicação da taxa de reduzida de IRC que vigorava na RAM ao lucro tributável imputável a essa mesma Região o resultado será sempre € 87.444,77, até porque mantendo-se os valores apurados para o Continente e para a RAA, a AT está a afirmar que o lucro tributável da Requerente foi superior a € 79.722.898,44, valor que consta efetivamente do comprovativo de submissão da declaração Modelo 22 junta ao Pedido como Documento n.º 3.
- k) Face ao exposto, e no que aos montantes de IRC indevidamente suportados com referência ao período de 2020, não pode a Requerente conceder perante o montante indicado pela Requerida, o qual deverá permanecer inalterado face àquele que cujo reembolso de solicitou no Pedido.

Neste sentido, veio a Requerente afirmar que se considere o montante total de € 423.452,79 (€72.303,33 respeitantes ao período de 2019 e € 351.149,45 respeitantes ao período de 2020), que a Requerida não contestou.

Ora, conforme resulta da análise da tabela supra, verifica-se que o cálculo da Requerente teve por base os valores vertidos na liquidação de IRC referente ao período de tributação de 2019 vigente à data de submissão de pedido. E a bem da verdade, não tendo à data sido ainda notificado da demonstração de acerto de contas, não poderia a Requerente ter procedido de outra forma.

Neste âmbito, suscita-se a dúvida sobre o momento relevante a considerar para a determinação do valor da causa, em virtude da regra geral expressa pelo artigo 299.º do CPC, segundo a qual, “*deve atender-se ao momento em que a ação é proposta*”, dispo do artigo 259.º, n.º 1 do CPC que a ação se considera proposta e a instância se inicia com o recebimento “na secretaria” da respetiva petição inicial (normas convocáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas c) e e) do RJAT e artigo 2.º, alínea e) do CPPT). De salientar ainda que o artigo 13.º, n.º 5 do RJAT estabelece que, “*salvo quando a lei dispuser de outro modo, são atribuídos à apresentação do pedido de constituição de tribunal arbitral os efeitos da apresentação de impugnação judicial*”.

Todavia, como dispõe o artigo 15.º do RJAT, na jurisdição arbitral a instância só se inicia com a constituição do Tribunal Arbitral e não com a entrega do pedido arbitral, sendo a fase precedente de índole procedimental e não processual. Acresce que se o procedimento cessar antes de ser constituído o Tribunal Arbitral, nomeadamente pela anulação do ato tributário objeto do litígio, a Requerente é reembolsada da taxa de arbitragem paga (cf. artigo 3.º-A do RCPAT), o que significa que a fixação do valor da causa e a determinação das correspondentes custas a suportar são influenciadas se a anulação (também parcial) dos atos em crise produzir efeitos antes da constituição do Tribunal, i.e., antes do início da instância.

In casu, tendo a anulação parcial dos atos impugnados ocorrido e sido notificada à Requerente em momento posterior da constituição do Tribunal Arbitral Coletivo, não há alteração do valor da causa, apenas inutilidade superveniente da lide quanto à diferença do valor de € 46.676,52 detectada em 2019, que resulta, apenas e tão só, da redução do lucro tributável em virtude do reembolso dos montantes deferidos em sede do pedido de revisão oficiosa, e cuja Demonstração de Acerto de Contas só foi realizada depois da constituição do presente Tribunal.

A presente decisão prossegue apenas no valor remanescente, isto é, o montante total de € 423.452,79 (€72.303,33 respeitantes ao período de 2019 e € 351.149,45 respeitantes ao período de 2020).

Cumpra decidir.

IV.2.B. QUANTO AO THEMA DECIDENDUM

A Requerente alega, em síntese, que o ato de autoliquidação de IRC em causa, no que à Derrama Estadual concerne, deve ser anulado e recalculado, de modo a que a globalidade do seu lucro tributável seja devidamente repartido pelas três circunscrições em que exerceu atividade em 2019 e 2020 e as parcelas geradas nas Regiões Autónomas em que exerceu atividade sejam sujeitas aos respetivos escalões e taxas de Derrama Regional.

Por outro lado, a posição da Requerida é no sentido da inexistência de qualquer errónea interpretação e aplicação da lei ao caso aplicável, considerando que a sede da Requerente é no Continente e, conseqüentemente, a totalidade do seu lucro tributável encontra-se sujeito às taxas da Derrama Estadual previstas no artigo 87.º-A do Código do IRC.

O CAAD já se pronunciou sobre a matéria de direito do presente dissídio com os fundamentos constantes no Acórdão Arbitral do Processo n.º 792/2022-T e subsequentes Acórdãos Arbitrais, a saber, os dos Processos n.ºs 1056/2023-T, 805/2023-T, 520/2024-T e 1169/2024-T.

Assim, remetendo para a jurisprudência do CAAD a este respeito, é entendimento deste Tribunal que:

«Como decorre do artigo 227.º, n.º 1, alínea i), da CRP, as Regiões Autónomas podem “exercer poder tributário próprio, nos termos da lei, bem como adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, nos termos de lei quadro da Assembleia da República”.

O regime do exercício desse poder tributário próprio, inclusivamente a “adaptação do sistema fiscal nacional”, consta da Lei das Finanças das Regiões Autónomas (LFRA), em que se estabelecem os princípios que devem ser observados (artigo 55.º), e se estabelece que “*as Assembleias Legislativas das regiões autónomas podem ainda, nos termos da lei e tendo em conta a situação financeira e orçamental da região autónoma, diminuir as taxas nacionais do IRS, do IRC e do IVA, até ao limite de 30 % e dos impostos especiais de consumo, de acordo com a legislação em vigor*”.

No caso em apreço, o Decreto Legislativo Regional n.º 14/2010/M, de 5 de agosto, e o n.º 21/2026/A, de 17 de outubro, são diplomas que, como neles expressamente se refere, fizeram a adaptação do regime da Derrama Estadual, previsto no artigo 87.º-A do CIRC, às especificidades regionais, traduzindo-se essencialmente em reduções de taxas aplicáveis a residentes ou não residentes titulares de estabelecimentos estáveis nas respectivas regiões autónomas.

É inquestionável que as situações da Requerente se enquadram no artigo 87.º-A do CIRC, que prevê o regime geral da Derrama Estadual, mas, obviamente, quando estão preenchidos os pressupostos da aplicação de regimes especiais, é afastada a aplicação do regime geral, o que é corolário da regra básica, que aflora no artigo 7.º, n.º 3, do Código Civil, de que os regimes especiais, nos seus específicos domínios de aplicação, prevalecem sobre os regimes gerais (*lex specialis derogat legi general*). A lei especial é a que se aplica a situações de facto abrangidas, todas elas, pela lei geral (sendo que esta abrange um leque mais amplo de situações de facto), consagrando um regime distinto.

Está ínsito nesta possibilidade de adaptação do sistema fiscal nacional às especificidades regionais que, na medida em que for aplicado o regime específico adaptado, deixa de ser aplicado o regime previsto no sistema fiscal nacional, como, aliás, consta expressamente do artigo 5.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A.

Do exposto resulta que a manutenção da aplicação do artigo 87.º-A do Código do IRC à Requerente deve ser afastado quando sejam simultaneamente aplicáveis disposições especiais, o que só poderia ocorrer se a Requerente não pudesse beneficiar da regime da Derrama Regional na RAA e na RAM se aí não desenvolvesse a sua atividade através de estabelecimentos estáveis, o que manifestamente ocorre no caso em apreço, desenvolvendo a sua atividade em instalações que são enquadráveis no conceito de estabelecimento estável que se encontra previsto no artigo 5.º do Código do IRC.

Acresce que no que diz respeito à aplicação da Derrama Regional dos Açores e da Madeira, este Tribunal segue novamente a jurisprudência plasmada da decisão arbitral de 11 de março de 2024, Processo n.º 805/2023-T, nos termos da qual *“Relativamente à derrama regional da Madeira, incide sobre a parte do lucro tributável superior a (euro) 1 500 000 sujeito e não isento de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas apurado por sujeitos passivos enquadrados no n.º 1 do artigo 26.º da Lei Orgânica n.º 2/2013, de 2 de Setembro, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. O artigo 26.º, n.º 1, da referida Lei Orgânica n.º 2/2013 (Lei das Finanças das Regiões Autónomas – LFRA) refere na sua alínea b) as “pessoas coletivas ou equiparadas que tenham sede ou direção efetiva em território português e possuam sucursais, delegações, agências escritórios, instalações ou quaisquer formas de representação permanente sem personalidade jurídica própria em mais de uma circunscrição”. “Circunscrição”, é o território do continente ou de uma região autónoma, consoante o caso, como se refere na alínea b) do artigo 23.º da LFRA. (...)*

No que concerne à derrama regional dos Açores, aplica-se, nos termos do artigo 2.º do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A, aos sujeitos passivos residentes na Região Autónoma dos Açores, bem como por sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável na Região Autónoma dos Açores, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

As 2.^a e 3.^a Requerentes não eram residentes na Região Autónoma dos Açores, mas tinham nela instalações enquadráveis no conceito de estabelecimento estável, definido no artigo 5.º do CIRC.

Assim, a questão que se pode levantar, com pertinência, é a de saber se a referência a “sujeitos passivos não residentes” se reporta a não residentes em território nacional ou a não residentes no território da Região Autónoma dos Açores.

Como há muito vem decidindo o Supremo Tribunal Administrativo, a propósito da questão paralela que se coloca a nível das reduções de taxas de IRC nas regiões autónomas, a referência a “não residentes” reporta-se todos os sujeitos passivos que não residem na região autónoma, quer residam no estrangeiro quer em outra parte do território nacional: “o conceito de estabelecimento estável para efeito dessa redução de taxa abrange instalações, onde seja exercida efetiva atividade económica, dos sujeitos passivos residentes ou não no território nacional, sob pena de violação do princípio da igualdade (artigo 13.º da CRP)”.

Neste artigo 13.º da CRP estabelece-se o princípio da igualdade dos cidadãos perante a lei.

Este princípio, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações, mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe se estabeleçam distinções, mas sim, distinções desprovidas de justificação objetiva e racional.

No caso em apreço, não se vislumbra qualquer razão que possa levar a que empresas com sede e direção efetiva fora da Região Autónoma dos Açores que nela tenham instalações idênticas qualificáveis como “estabelecimento estável”, à face do art. 5.º do CIRC, e que desenvolvam a mesma atividade, possam beneficiar de taxas de IRC e derrama diferentes pelo facto de a sede ou direção efetiva, fora da área daquela Região, se situar no território nacional ou no estrangeiro.

Na verdade, para além da identidade material da situação real a nível da Região Autónoma dos Açores, as razões que justificou a criação de taxas reduzidas de IRC e de derrama para entidades não residentes, que são melhorar “a competitividade e criação de

emprego das empresas com atividade no arquipélago, que suportam os custos incontornáveis da insularidade” (Preâmbulo do determinação do lucro tributável 2/99/A, de 6 de Março) e a “promoção da economia e reforço dos meios dos agentes económicos na concretização de investimento e criação de emprego, em benefício do desenvolvimento sustentável da Região Autónoma dos Açores” (Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A) valem igualmente tanto para o investimento por empresas estrangeiras como para o investimento por empresas nacionais.

Assim, é de concluir que a interpretação do artigo 2.º, n.º 1, do Decreto Legislativo Regional n.º 21/2016/A no sentido da aplicação da taxa reduzida de derrama a todas as entidades que não tenham sede ou direção efetiva na Região Autónoma dos Açores que nela tenham instalações qualificáveis como “estabelecimento estável”, à face do artigo 5.º do CIRC, é a única que se sintoniza com o princípio constitucional da igualdade.

Por isso, há que adotar esta interpretação conforme à Constituição.

De resto, é também esta a interpretação que permite melhor satisfazer o primacial interesse visado com a redução de IRC, que é incentivar ao investimento na Região Autónoma dos Açores, pelo que é de presumir ter sido a solução adoptada na lei, por ser a mais acertada (art. 9.º, n.º 3, do CC). E é também esta a interpretação que se melhor se compagina com a imputação das receitas de IRC às regiões autónomas que se faz no artigo 26.º, n.ºs 1, alínea b), e 2, da LFRA, em que se incluem as devidas por pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português que tenham na região um estabelecimento estável, sendo as receitas de cada circunscrição determinadas pela proporção entre o volume anual de negócios do exercício correspondente às instalações situadas em cada região autónoma e o volume anual total de negócios do exercício.

Na verdade, nestas normas do artigo 26.º da LFRA explicitamente se dá relevância a instalações de pessoas coletivas residentes em território português qualificáveis como estabelecimentos estáveis, o que confirma o entendimento que vem sendo adoptado pelo Supremo Tribunal Administrativo, que se referiu. Pelo exposto, também em relação à atividade das Requerentes nos Açores, era aplicável às Requerentes a respectiva derrama regional e não a derrama nacional.

Ora, nesta sede resulta claro que a Requerente apesar de ter a sua sede em território português, mais especificamente no continente, possuía estabelecimentos estáveis por via dos quais desenvolvia a sua atividade e obtinha rendimentos na RAA e na RAM. Pelo que, deve à Requerente ser aplicável a derrama regional da Madeira e dos Açores no que concerne aos rendimentos obtidos nestas regiões autónomas.

Por fim e quanto à harmonização da derrama estadual com as derramas regionais, atendendo a que a Requerente desenvolve a sua atividade em território continental, mas também nas regiões autónomas por via de instalações que devem ser qualificadas como “estabelecimentos estáveis”, deve pugnar-se pela harmonização da aplicação destas derramas. Assim e seguindo o disposto no acórdão arbitral de 21-08-2023, proferido no processo n.º 792/2022-T, “quanto a este ponto, haverá que recorrer ao critério de imputação previsto no artigo 26.º, n.º 2, da Lei das Finanças Regionais, que fixa uma repartição do imposto a suportar pelo sujeito passivo em cada circunscrição com base na proporção do volume de negócios apurado por referência à atividade efetivamente desenvolvida em cada região”. Tal significa que aquando do cálculo do quantum que é devido em sede da derrama estadual não deve ser considerada a proporção do lucro tributável imputável aos estabelecimentos estáveis localizados na RAA e na RAM, que está sujeito às derramas regionais previstas em sede de legislação da RAA e da RAM.»

Face aos argumentos expostos, consideramos ilegal o indeferimento parcial, pela AT, do pedido de revisão oficiosa apresentado pela Requerente, por errónea interpretação da Lei aplicável aos factos e por violação dos princípios da legalidade, da justiça e da proporcionalidade.

A Requerente, para além da anulação parcial da autoliquidação de IRC dos exercícios de 2019 e 2020, com todas as consequências legais, mormente a restituição do imposto pago em excesso, peticionou igualmente o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º, n.º 1 e 2 da Lei Geral Tributária (LGT), com fundamento em erro imputável aos serviços da Requerida.

O fundamento para tal pretensão reside, por um lado, quanto à posição assumida por este Tribunal Arbitral quanto à existência de ilegalidade quanto ao indeferimento parcial do pedido de revisão oficiosa, quer quanto à violação dos princípios da legalidade, da justiça e da

proporcionalidade, quer também quanto ao sistema informático da AT de preenchimento, validação e entrega da DM22 não permitir o preenchimento desta declaração de acordo com o entendimento que os contribuintes possam ter sobre determinado facto tributário, conforme a Requerente alegou em sede de pedido de revisão oficiosa.

Este facto, embora não explicitamente demonstrado pela Requerente, não foi contestado pela Requerida, razão pela qual considera este Tribunal o alegado pela Requerente como provado.

Tal como referido no âmbito do Processo n.º 805/2023-T, *«trata-se de uma situação que se enquadra no n.º 2 do artigo 43.º da LGT, por interpretação declarativa e maioria de razão, pois mais eficaz do que orientações administrativas que influenciem o comportamento do contribuinte é a sua imposição, por inadmissibilidade física de adopção de outro comportamento»*.

Todavia, como estabelece o Acórdão do Pleno do STA de 11-12-2019- Proc. n. 51/19.1BALSb, pedida pelo sujeito passivo a revisão oficiosa do ato de liquidação (cf. artigo 78º, n.º 1, da LGT) e vindo a ser anulado, mesmo que em impugnação judicial do indeferimento daquela revisão, os juros indemnizatórios são devidos depois de decorrido um ano após a apresentação daquele pedido, isto é, a partir de 30 de julho de 2025, e não desde a data do pagamento da quantia liquidada, nos termos do disposto no artigo 43º, n.º 1 e 3, c) da LGT.

V. DECISÃO

Termos em que, de harmonia com o exposto, decide-se neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e, conseqüentemente:
 - a. ser declarada a inutilidade superveniente da lide quanto à diferença do valor de € 46.676,52 detectada em 2019 e aceite por ambas as partes;

- b. ser declarada a ilegalidade das autoliquidações de IRC respeitantes aos períodos de 2019 e 2020, no montante total de € 423.452,79 (€72.303,33 respeitantes ao período de 2019 e € 351.149,45 respeitantes ao período de 2020), conforme peticionado;
 - c. ser declarada a ilegalidade e anulado o indeferimento parcial do pedido de revisão oficiosa, na medida em que a AT recusou a anulação da parte ilegal das autoliquidações de IRC respeitantes aos períodos de 2019 e 2020;
 - d. ser consequentemente reconhecido o direito ao reembolso do montante total de € 423.452,79 acrescido de juros indemnizatórios à taxa legal devidos depois de decorrido um ano após a apresentação do pedido de revisão oficiosa, isto é, a partir de 30 de julho de 2025.
- b) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do processo arbitral, nos termos legais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **470.129,31**, nos termos do disposto no artigo 32.º do CPTA e no artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

VII. CUSTAS

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de € **7.344,00**, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, conformemente ao disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 30 de julho de 2025

Os Árbitros,

(Guilherme W. d'Oliveira Martins)

(Ricardo Rodrigues Pereira)

(Clotilde Celorico Palma)